

Audience publique du 11 février 2004

Recours formé par

Monsieur ..., ...

contre

**un bulletin d'impôt émis par le bureau d'imposition
Luxembourg 6**

en matière d'impôt sur le revenu

Vu la requête, inscrite sous le numéro 16699 du rôle, déposée le 8 juillet 2003 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..., ingénieur technicien, demeurant à L-..., tendant à la réformation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997, émis par le bureau d'imposition Luxembourg 6 le 19 juillet 2001 à l'égard de sa mère défunte, Madame ...;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 décembre 2003;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 19 décembre 2003 par Monsieur ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin entrepris;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Monsieur ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en sa plaidoirie à l'audience publique du 21 janvier 2004.

Suite au décès de Monsieur ... en date du ... 1985, son épouse survivante, Madame ... est devenue usufruitière à 100% et nu-propriétaire à 75% de deux immeubles sis à ... et ..., tandis que son fils, Monsieur ..., préqualifié, est devenu nu-propriétaire à concurrence de 25% de ces mêmes immeubles. Dans la suite, l'immeuble sis à ... fut occupé par Madame ... tandis que l'autre immeuble fut loué à des tiers.

Un bulletin rectificatif d'établissement en commun de revenus d'entreprises collectives pour l'année 1997, émis le 26 avril 2001 par le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, fixa le revenu commun du chef de la copropriété ayant existé entre Monsieur ... et Madame

Par courrier du 25 juin 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 6 informa Monsieur ..., en sa qualité d'héritier de Madame ..., décédée au cours de l'année 1999, de son intention de s'écarter de la déclaration de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997 de cette dernière sur les points suivants :

« 1. Revenus de copropriétés : 1600 7982 368 → montant imposable suivant renvoi 157.599 Flux

2. Les frais de séjour dans une maison de soins sont à diminuer par le gain de ménage, soit 35.000 Flux par mois : frais à considérer : 709.786 – gain de ménage 420.000 = 289.786 Flux.

3. L'abattement forfaitaire pour charges extraordinaires en rapport avec votre état d'invalidité n'est pas cumulable avec la déduction des frais effectifs. Le montant de la charge extraordinaire à considérer est donc de

<i>frais de maladie (51.011 – 39.146)</i>	<i>12.765</i>
<i>maison de soins</i>	<i><u>289.786</u></i>
<i>total</i>	<i>302.551</i>
<i>- charge normale (svt. Art. 127 LIR) 4%</i>	<i><u>41.852</u></i>
<i>à déduire</i>	<i>260.699</i>

Au cas où vous le jugez nécessaire, je vous prie de me faire connaître vos observations concernant ces points pour le 15 juillet 2001 au plus tard ».

Suivant lettre du 10 juillet 2001, Monsieur ... déclara au bureau d'imposition son « *opposition formelle quant aux divers points soulevés dans le courrier émarginé* » en renvoyant à ses contestations relatives à l'établissement en commun des revenus de location de biens du chef de la copropriété ayant existé entre lui-même et sa mère et en contestant la validité de la déduction d'un gain de ménage et du refus d'un abattement forfaitaire pour charges extraordinaires en raison de l'état d'invalidité ou d'infirmité de sa mère.

En date du 19 juillet 2001, le bureau d'imposition Luxembourg 6 émit à l'égard de Madame ... un bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997 à travers il déclara que « *l'imposition a été établie d'après le projet qui vous a été communiqué le 25.06.2001* ».

Par courrier du 10 octobre 2001, Monsieur ... introduisit devant le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 6 contre ce bulletin d'impôt du 19 juillet 2001 un « *recours formel* » dans lequel il déclara contester le montant de 157.599 LUF provenant de la location de biens et les autres points divergeant de la déclaration d'impôt soumise en renvoyant à son argumentation formulée dans son courrier du 10 juillet 2001.

A défaut de prise de position face à ce recours, Monsieur ... forma, par requête déposée le 8 juillet 2003, un recours contentieux tendant à la réformation du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 1997 du 19 juillet 2001.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôt du 22 mai 1931, désignée « *Abgabenordnung* » (AO), et de l'article 8 (3) alinéas 1 et 3 de la loi

modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre un bulletin d'impôt en cas de silence du directeur durant plus de six mois suite à une réclamation dûment introduite par le contribuable.

Le demandeur sollicite encore à travers le dispositif de sa requête introductive la restitution de l'excès de l'impôt sur le revenu indûment retenu suite au bulletin d'impôt critiqué.

La perception de l'impôt se divise en trois phases, à savoir la phase d'assiette, la phase de liquidation de l'impôt et la phase de recouvrement de l'impôt (cf. Jean OLINGER, *Le droit fiscal*, ETUDES FISCALES n^{os} 93-95, p. 63). Un bulletin de l'impôt sur le revenu, dans la mesure où il comporte les seules détermination des bases d'imposition et fixation de la cote d'impôt sur le revenu y relative, ne porte que sur les deux premières phases. Les questions relatives respectivement à l'obligation du contribuable de régler un solde d'impôt ou son droit de se voir restituer un impôt déjà payé relèvent par contre de la phase de recouvrement.

Dans le cadre de l'impôt sur le revenu et de la réformation d'un bulletin par une instance de recours, le contribuable tire à la fois de l'article 154 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », et du paragraphe 151 AO un droit au remboursement du trop-payé d'impôt sur le revenu. Dès lors que l'administration n'entend pas exécuter le remboursement dans la mesure voulue par le contribuable, elle doit, conformément au paragraphe 150 (2) AO, matérialiser son refus par un bulletin qui constitue ainsi une décision autonome propre à la phase de recouvrement de l'impôt et soumise aux voies de recours prévues par le paragraphe 235, n^o 5 AO.

En l'espèce, il résulte des éléments du dossier soumis au tribunal que le recours sous analyse est porté contre un bulletin de l'impôt sur le revenu qui fixe une certaine cote d'impôt et constate un trop-payé de retenue sur salaires et pensions découlant directement de cette détermination de l'impôt redû, mais ne comporte aucun autre élément décisionnel quant à un droit à restitution d'impôt du demandeur. En l'absence dès lors d'un bulletin de l'autorité compétente, préalablement contesté devant le directeur de l'administration des Contributions directes, sur le remboursement d'un trop-perçu d'impôt et faute de disposition légale investissant le tribunal d'un pouvoir spontané pour ordonner un remboursement d'impôts, le tribunal, bien qu'étant en principe compétent pour connaître de ces contestations, ne saurait connaître à ce stade de la demande en question laquelle doit dès lors être déclarée irrecevable.

Il résulte de ce qui précède que le recours sous analyse encourt l'irrecevabilité en ce qu'il entend voir ordonner une restitution d'impôt, mais est recevable pour le surplus pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, le demandeur reproche d'abord au bureau d'imposition d'avoir contrevenu au but du paragraphe 205 (3) AO en ce que son préposé se serait opposé à tout « *entretien verbal* » avec lui au moment du dépôt de son courrier prévisé du 10 juillet 2001 et aurait ainsi « *privé le requérant de son droit à un débat éclairé et préalable entre parties avant l'émission du bulletin d'impôt* ».

Le paragraphe 205 (3) AO dispose que : « *Wenn von der Steuererklärung abgewichen werden soll, sind dem Steuerpflichtigen die Punkte, in denen eine wesentliche Abweichung zu seinen Ungunsten in Frage kommt, zur vorherigen Äusserung mitzuteilen* ».

Cette disposition met en substance à charge du bureau d'imposition, préalablement à l'émission du bulletin d'impôt, une obligation positive de communication des éléments au sujet desquels il décide de ne pas s'en tenir à la déclaration du contribuable, pour autant que

ces éléments représentent une « *wesentliche Abweichung* » en défaveur du contribuable par rapport à sa déclaration.

Le paragraphe 205 (3) AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« *Anspruch auf Gehör* »), tel qu'il résulte du paragraphe 204 (1) AO. L'application de ce principe général a pour conséquence que sans une consultation appropriée du contribuable, il n'est pas possible d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale.

En l'espèce, le bureau d'imposition a soumis, en conformité avec le paragraphe 205 (3) AO, par courrier du 25 juin 2001 au demandeur les bases d'imposition desquelles il entendait s'écarter de la déclaration d'impôt pour l'année 1997 déposée pour Madame ... et le demandeur a pu user de son droit à faire valoir son point de vue à travers sa lettre du 10 juillet 2001. Au-delà d'une telle prise de position écrite, le contribuable ne dispose pas d'un droit à obtenir dans toute hypothèse un entretien oral avec une personne responsable du bureau d'imposition (BECKER-RIEWALD-KOCH, *Abgabenordnung*, 9^e édit. 1965, *ad* § 204, Anm. 6 (4)). Dans la mesure où le demandeur ne fait pas valoir de circonstances spécifiques de nature à rendre un entretien oral indispensable afin de voir le principe du contradictoire respecté, son moyen tiré du non-respect du paragraphe 205 (3) AO laisse d'être fondé.

Le demandeur conteste ensuite l'imputation d'un revenu de location de biens positif de 157.599 LUF en renvoyant à ses moyens développés dans le cadre de la voie de recours par lui introduite à l'encontre du bulletin d'établissement en commun du 26 avril 2001.

Au prescrit du paragraphe 232 (2) AO, « *liegen einem Steuerbescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffen worden sind, so kann der Steuerbescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die in dem Feststellungsbescheid oder in einem Steuermessbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. Dieser Einwand kann nur gegen den Feststellungsbescheid oder gegen den Steuermessbescheid erhoben werden* ».

Conformément à cette disposition légale, un moyen tendant à énerver le bien-fondé de la fixation de bases d'imposition contenues dans un bulletin d'établissement en commun de revenus ne peut pas être soulevé dans le cadre d'un recours contre le bulletin individuel de l'impôt sur le revenu reprenant le revenu ainsi imputé au contribuable, mais doit être soumis dans le cadre d'une voie de recours dirigée directement contre le dit bulletin d'établissement. Il s'ensuit que les contestations du demandeur relatives au revenu de location de biens fixé dans le bulletin d'établissement du 26 avril 2001 doivent être écartés comme n'étant pas pertinents.

Il y a lieu de relever par ailleurs que, dans la mesure où le tribunal a prononcé par jugement de ce jour dans le cadre d'un recours introduit par Monsieur ... et inscrit sous le numéro 16697 du rôle la réformation partielle du bulletin d'établissement en commun du 26 avril 2001, le demandeur tire directement du paragraphe 218 (4) AO le droit de voir le bulletin d'impôt litigieux du 19 juillet 2001 remplacé en tenant compte des modifications apportées au dit bulletin d'établissement en commun sans que le tribunal ne soit amené à y statuer plus amplement.

Quant aux autres points soulevés par le demandeur, le délégué du gouvernement soutient que ce dernier « *s'était contenté lors de sa réclamation de se renseigner sur la base légale de la prise en considération d'un gain de ménage lors de la déduction des charges extraordinaires et du refus d'accorder en outre un forfait* », mais qu'il « *n'avait pas contesté ces points de l'imposition et n'est donc pas recevable à le faire actuellement* ».

S'il est vrai que le demandeur renvoie simplement dans sa réclamation du 10 octobre 2001 à sa lettre antérieure du 10 juillet 2001 sollicitant expressément des renseignements sur la base légale des refus de déduction y visés, il n'en reste pas moins qu'il déclare, dans le même courrier du 10 octobre 2001, son « *opposition formelle quant aux divers points soulevés dans le courrier émargé* » du bureau d'imposition du 25 juin 2001, de manière qu'il doit être considéré comme ayant utilement réclaté également à l'égard des redressements visés aux points 2 et 3 du courrier précité du bureau d'imposition du 25 juin 2001.

Quant au poste des frais de séjour dans une maison de soins, le demandeur conteste la validité de la déduction d'un gain de ménage à hauteur de 35.000 LUF par mois du montant de charges extraordinaires reconnu.

L'article 127 LIR dispose dans ses paragraphes (1) à (3) que :

« (1) Sur demande le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.

(2) Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.

(3) Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales ».

Concernant la déduction de ce chef de frais de séjour dans une maison de soins, cette disposition doit être rapprochée de l'article 12 LIR aux termes duquel « *sans préjudice des dispositions relatives aux dépenses spéciales, ne sont déductibles ni dans les différentes catégories de revenus nets ni du total des revenus nets les dépenses ci-après énumérées : 1. les dépenses effectuées dans l'intérêt du ménage du contribuable et pour l'entretien des membres de sa famille* ».

Force est de déduire de la combinaison de ces deux dispositions que les frais de ménage ne sauraient être reconnus comme charges extraordinaires, vu qu'ils doivent en principe être supportés par la large majorité des contribuables et représentent une utilisation de revenus rentrant dans le train de vie normal. Sous peine de ne pas respecter l'esprit de ces mêmes textes, force est d'admettre que des dépenses effectuées d'un autre chef, mais qui se substituent en fait entièrement aux frais de ménage doivent également tomber dans le domaine de l'interdiction de déduction résultant des articles 12 et 127 (2) LIR.

Il s'ensuit en l'espèce que, dans la mesure où les frais litigieux de séjour dans une maison de soins couvrent nécessairement les frais normaux de logement et d'entretien que Madame ... aurait également encouru en cas de séjour dans son domicile personnel, ils ne peuvent pas être admis en déduction de son revenu imposable en tant que charges extraordinaires, seule la partie des frais relative aux soins spécifiques dispensés au contribuable pouvant entrer en compte de ce chef.

Or, le dossier soumis au tribunal ne comporte comme pièces relatives aux dits frais de séjour dans une maison de soins que des factures mensuelles de l'établissement de soins renseignant un montant mensuel forfaitaire englobant toutes les prestations dont Madame ... a bénéficié au cours de l'année 1997, mais ne comportant aucune ventilation entre frais

d'entretien normal et frais spécifiques de soins dispensés. Dans ces conditions, le bureau d'imposition pouvait valablement procéder à une ventilation entre ces deux chefs de frais sur base de frais de ménage correspondant à une estimation d'un minimum vital à défaut d'avoir obtenu des données plus détaillées du contribuable. Etant donné que le demandeur est resté en défaut de soumettre au tribunal des données chiffrées plus précises concernant les frais des soins dont sa mère a bénéficié durant son séjour dans une maison de soin durant l'année 1997 afin d'énervier la ventilation opérée par le bureau d'imposition, son moyen afférent est à rejeter.

Finalement, le demandeur conteste le refus par le bureau d'imposition de déduire un forfait pour charges extraordinaires en rapport avec l'état d'invalidité de sa mère en sus de la déduction des frais d'honoraires de médecins et de médicaments.

Au vœu de l'article 1^{er} du règlement grand-ducal modifié du 7 mars 1969 portant exécution de l'article 127 (6) LIR, les « *personnes qui se trouvent dans un état d'impotence tel, qu'elles ne peuvent subsister sans l'assistance et les soins d'autrui* » bénéficient sur demande d'un abattement forfaitaire de revenu imposable du chef des charges extraordinaires qui sont en rapport direct avec leur état d'invalidité ou d'infirmité.

L'article 5 dispose dans ses paragraphes (1) et (2) que :

« (1) L'abattement forfaitaire visé par le présent règlement est accordé sans préjudice de la déduction d'un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires autres que celles couvertes par l'abattement forfaitaire.

(2) Lorsqu'une personne demande l'abattement forfaitaire, elle ne peut plus faire état de charges relatives à son état d'infirmité ou d'invalidité pour le calcul de l'abattement conformément aux dispositions de l'article 127, alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu ».

Il découle de ces dispositions combinées qu'un contribuable ne peut faire valoir des frais en rapport avec son état d'invalidité ou d'infirmité que, soit, en faisant valoir les frais par lui effectivement déboursés de ce chef, soit, en sollicitant la déduction du forfait prévu par le règlement grand-ducal prévisé du 7 mars 1969, mais qu'il ne peut pas cumuler ces deux voies de déduction au titre du même chef de frais en relation avec son état d'invalidité ou d'infirmité.

Or, en l'espèce, le bureau d'imposition a admis en déduction dans le chef de Madame ... à la fois des frais d'honoraires de médecins et de médicaments et une partie des frais relatifs à son séjour dans une maison de soins, lesquels doivent, en l'absence d'éléments concrets en sens contraire soumis par le demandeur, être considérés comme couvrant du moins en large partie les frais causés par son état d'invalidité ou d'infirmité. Il s'ensuit, sur base des éléments à disposition du tribunal, qu'en présence ainsi d'une déduction des charges extraordinaires effectives en relation avec l'état de santé de Madame ..., la déduction en sus d'un abattement forfaitaire du même chef est exclu par l'article 5 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 7 mars 1969. Le moyen y afférent du demandeur est partant à écarter.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Au vu de l'issue au fond du litige, la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur est à rejeter comme non fondée.

Le demandeur sollicite encore que le tribunal acte dans le jugement qu'il se réserve le droit de réclamer à l'administration des Contributions directes en temps et lieu utiles des dommages intérêts « *destinés à réparer le préjudice matériel résultant de la privation du capital ainsi que pour l'indemniser contre tracasseries qu'il a du subir suite à l'approche inintelligible du préposé* », demande à laquelle le tribunal ne peut pas accéder, étant donné qu'elle est sans la moindre relation avec l'objet de la demande en réformation du bulletin d'établissement en commun déferé et que le demandeur n'établit pas une quelconque utilité de pareil « *donner acte* ».

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
déclare le recours irrecevable en ce qu'il tend à la restitution d'un trop-perçu d'impôt,
reçoit le recours en réformation en la forme pour le surplus,
au fond, le déclare non justifié et en déboute,
rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par le demandeur,
condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,
M. SCHROEDER, premier juge,
M. SPIELMANN, juge,

et lu à l'audience publique du 11 février 2004 par le vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

CAMPILL